

**A. I. Nº** - 269198.0027/21-0  
**AUTUADO** - COMERCIAL DE ALIMENTOS CLEVAL LTDA.  
**AUTUANTE** - FRANCISCO DE ASSIS RIZÉRIO  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16.05.2022

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0059-05/22-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. QUEBRA ANORMAL. Não comprovada a alegação de incorreções na escrituração dos estoques. Infração 1 procedente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Não comprovado que as diferenças apuradas decorrem de inconsistências na escrituração dos estoques. Infração 2 subsistente. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração 3 procedente. c) OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Demonstrativos juntados aos autos do processo comprovam a entrada de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária. Infração 4 caracterizada. c) FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não foram apresentadas provas quanto às alegações de que as operações foram registradas e apurado o imposto corretamente. Infração 5 subsistente. Rejeitada a nulidade suscitada. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 21/09/21, exige ICMS totalizando R\$ 249.423,74, referente às seguintes infrações:

01. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas. Consta na descrição dos fatos que se refere a perdas normais admitidas em estabelecimentos comerciais, conforme demonstrativo de quantitativo de estoques - (2018/2019/2020) - R\$ 16.335,78. Multa de 60%.

02. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019) - R\$ 56.913,14. Multa de 100%.
03. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes das operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (2018 e 2020) - R\$ 101.263,30. Multa de 100%.
04. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentação fiscal e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2018, 2019 e 2020) - R\$ 58.685,35. Multa de 100%.
05. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2018, 2019 e 2020) - R\$ 16.226,17. Multa de 60%.

O autuado na defesa apresentada (fls. 12 a 36), por meio dos advogados Vítor Emanuel Lins de Moraes OAB/BA 15.969 e Emanuel Ulisses de Oliveira, OAB/BA 38.807, inicialmente ressalta a tempestividade da defesa e suscita a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 18, II do RPAF/BA, por ter sido efetivada investigação sem qualquer tipo de contato prévio com o autuado, para quantificação da movimentação dos estoques.

Argumenta que a autuação se baseia em informações equivocadas lançadas em sua escrita fiscal o que ensejou omissões inexistentes que precisam ser saneadas, o que teria ocorrido se tivesse mantido um contado prévio com a empresa.

Transcreve o art. 3º da Port. 445/98 (fls. 13/14) que indica aplicação de critério rigoroso na quantificação e mercadorias, sob pena de nulidade, adotando procedimentos diferenciados em exercícios aberto e fechado que podem ser esclarecidas inconsistências durante a fiscalização.

Esclarece que possuía um depósito fechado até o mês 09/2018 o que não foi considerado pela fiscalização, que não considerou as remessas e retornos com os CFOPs 1.906 e 5.905, que se considerado, inexistem as omissões apontadas.

Requer conversão do processo em diligência fiscal para apurar os estoques inicial e final no quantitativo de mercadorias.

Discorre sobre as imprecisões do levantamento fiscal, conforme preconiza doutrinadores (Araujo Cintra) que carecendo de liquidez e certeza conduz a nulidade do processo administrativo por manifesto cerceamento do direito de defesa nos termos do art. 18 do RPAF/BA.

Em seguida, transcreve as infrações cujo levantamento quantitativo de estoque partiu de premissa equivocada, em razão da existência de um erro técnico tendo em vista que o estoque de mercadorias indicado no inventário apresentado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) *“do mês de Fevereiro deveria apresentar a posição de 31 de dezembro do ano anterior, e não a situação do estoque do mês de fevereiro do ano corrente, como erroneamente ocorrera, redundando nas supostas omissões”*.

Contextualiza o roteiro de auditoria de estoques por espécie de mercadorias, conforme procedimento indicado na Port. 445/1998, que pode ser aplicado em exercício aberto e fechado; escrituração de livros fiscais (art. 212 a 215 do RICMS/BA) cuja EFD é de responsabilidade do contribuinte (art. 252) e ajuste COTEP/ICMS 09/2008, cujos arquivos devem ser transmitidos para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que será considerado válido após o seu recebimento (Programa Validador), o que não exclui a possibilidade de transmitir com erro.

Argumenta que na situação presente trata-se de exercício fechado e a posição dos estoques indicada na EFD “foi erroneamente informada” pelo contribuinte considerando o retrato do estoque de fevereiro do ano corrente e não do estoque final do ano anterior (31/12) o que redundou nas supostas e equivocadas omissões.

Já no exercício de 2019, diz que tendo sido obrigado a indicar o estoque mensal no Bloco K do SPED (Registro de Controle e Produção de Estoque), por equívoco também registrou a posição do estoque do mês de fevereiro de 2019 ao invés do estoque de 31/12/2018.

Apresentou às fls. 21 e 22, print da tela dos estoques do mês de fevereiro de 2018, fevereiro de 2019 e fevereiro de 2020 para tentar demonstrar que as posições dos estoques foram por equívoco indicadas no mês de fevereiro e não do dia 31/12 do ano anterior.

Exemplifica que tomando por exemplo o produto açúcar cristal AGROVALE 50KG (cód. 13) no relatório de 2018 elaborado pelo autuante, aponta omissão de entrada de 92 sacos, sendo que a posição do estoque em 31/12/2019 é de 14 sacos e em fevereiro de 2019, de 106 o que resulta numa diferença de 92 sacos, comprovando que não houve omissão e sim erro de indicação no Bloco H DA EFD.

Da mesma forma, o item 1166, BISC. COCO 10 X 400 GR CARNAIBA, no SPED de fevereiro de 2018, foi apresentado corretamente com a posição de 31/12/2017 de 15 fardos, com saídas de 15 unidades e nenhuma unidade no estoque final. No mês de janeiro, foi adquirido 10 fardos e no SPED fiscal foi indicado 10 fardos em fevereiro de 2019, que era a posição do estoque daquele mês e não da posição do estoque de 31/12/2018. Alega que a inconsistência se deve a posição dos estoques indicados no SPED.

Argumenta que foram apresentados dois exemplos, mas na planilha são apresentados 10 itens para tentar demonstrar a inexistência de omissões, se considerado o SPED fiscal da EFD retificado nos exercícios de 2018 a 2020, que só tomou conhecimento após a autuação, tendo retificados os arquivos de SPED que não foram transmitidos em virtude do início da fiscalização.

Esclarece que diante de tal constatação já retificou e transmitiu a EFD relativo ao exercício de 2021 (não fiscalizado), conforme previsto no art. 251, § 2º do RICMS/BA e cópia de fl. 24.

Volta a discorrer sobre os procedimentos previstos na Port. 445/1998, ter agido com boa-fé objetiva, saneamento providenciado em 2021, cujo erro de indicação dos estoques deve ser considerado em detrimento do princípio da verdade material.

Com relação a infração 1, alega que após os esclarecimentos anteriores, não há respaldo fático os percentuais de perdas normais indicados para o estabelecimento comercial (Art. 3º, § 1º da Port. 445/1998) e requer que o feito seja convertido em diligência fiscal para apurar o equívoco apontado na EFD, cujos arquivos retificadores foram elaborados e juntados com a defesa.

Discorre sobre o princípio da verdade material, transcreve texto de doutrinadores, transcreve ementa de decisão do TJ-DF (DF 0706701-17.2017.8.0018) para reforçar o seu entendimento de que é de responsabilidade do contribuinte a sua escrituração fiscal, o que não exclui a possibilidade de erro na sua escrituração e persistido a busca da verdade material nos termos do art. 147 do RPAF/BA.

Transcreve texto de outros doutrinadores (fls. 29 e 30) e artigos 123 e 145 do RPAF/BA para reforçar o pedido de realização de diligência fiscal para análise das planilhas, EFD retificadoras para

identificar a posição correta dos estoques e se necessário a realização de perícia fiscal nos arquivos do SPED Fiscal. Requer que o auto de infração seja julgado improcedente.

Quanto a multa aplicada com percentual de 100%, alega que as infrações partem de premissa equivocada e requer que seja reduzida para um percentual de 20%, se não declarada insubsistente as infrações, nos termos dos artigos 158 do RPAF/BA e art. 42, § 7º da Lei 7.014/96 como decidido no Acórdão CJF 0148-12/15), por não decorrer de dolo, fraude ou simulação.

Ressalta que o art. 150, IV da CF expressamente veda a utilização e tributo com efeito confiscatório, tendo indicado à fl. 34 dados relativo a assistente técnica em caso de realização de perícia fiscal nos termos do art. 145, § Único do RPAF/BA.

Requer que o auto de infração seja declarado nulo, e caso assim não entendido, seja julgado total ou parcialmente improcedente e ainda que seja reduzida a penalidade para um percentual de 20%.

O autuante presta informação fiscal (fls. 64 a 66), inicialmente transcreve as infrações, discorre sobre as alegações defensivas (questionamentos sobre o levantamento quantitativo de estoques, arquivos da EFD informados errados e validade da ação fiscal).

Quanto as alegações de que o levantamento quantitativo de estoque foi gerado por um erro no programa e que houve falha nas informações da EFD, inclusive quanto aos blocos, afirma que *“não há como prosperar essa argumentação, pois se supõe que o inventário de uma empresa é feito a partir da contagem das mercadorias existentes no último dia de cada exercício (art. 225 do RICMS/BA) e não obtidos através de cálculos de programas de informática”*.

Afirma que não poderia ser ajustado a cada detecção de erro pelo fisco, pois assim nunca haveria diferenças no levantamento quantitativo, motivo pelo qual manteve o posicionamento pela procedência total do auto de infração.

## VOTO

O Auto de Infração acusa o cometimento de cinco infrações, apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, sendo que a primeira trata de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS (perdas normais admitida), a segunda relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis (2019), a terceira relativa a operações de entrada/presunção legal (2018 e 2020), e a quarta e quinta, relativas à aquisição de mercadorias sem documentação fiscal (responsável solidário), e o imposto devido por antecipação tributária (2018, 2019 e 2020).

Na defesa apresentada, o sujeito passivo suscitou a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, por não ter sido intimado para prestar esclarecimentos relativos à movimentação dos estoques, baseando-se em informações equivocadas da escrita fiscal.

Observo que o levantamento quantitativo de estoque foi efetivado em conformidade com as orientações contidas na Port. 445/98, tomando como base as quantidades das mercadorias inventariadas nos estoques (inicial e final), entradas e saídas de mercadorias registradas nos livros fiscais, tudo com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), efetivada pela sociedade empresarial. Quando o procedimento fiscal identifica omissões (entradas ou saídas), efetua o lançamento mediante apresentação de demonstrativos ao sujeito passivo, e cabe ao mesmo fazer prova de possíveis inconsistências no levantamento fiscal.

Os demonstrativos elaborados pela fiscalização com base na EFD do contribuinte, possibilita exercer o seu direito de defesa, não se impondo prévia intimação para apresentar justificativas. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal, fica indeferida, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

No mérito, o sujeito passivo apresentou uma defesa genérica relativa às cinco infrações, cuja base de cálculo foi apurada de forma individualizada, relativa a estorno de crédito, omissão de saída, omissão de entrada (presunção), responsabilidade solidária e antecipação tributária.

De modo geral, o contribuinte alegou que no levantamento fiscal:

- i) não foram consideradas remessas e retornos para depósito fechado até o mês 09/2018;
- ii) diligência fiscal para apurar os estoques inicial e final no quantitativo de mercadorias;
- iii) por erro técnico, indicou na EFD o estoque do mês de fevereiro e não de 31 de dezembro;
- iv) se considerados os erros de indicação nos estoques, as perdas relativas à infração 1 se enquadram como normais (estabelecimento comercial - art. 3º, § 1º da Port. 445/1998).

Com relação às remessas e retornos para depósito fechado no exercício fechado ocorrido até o mês 09/2018, pela lógica do roteiro de auditoria de estoques não se fazem necessárias as remessas e retornos, tendo em vista que as quantidades de saídas e de retorno se anulam, portanto, não geram diferenças na apuração de omissões tanto de entrada, como de saída, tendo em vista que a diferença, se existente, produz reflexo entre o estoque final de mercadorias que ficam na empresa e o estoque final do depósito. Como encerrou a atividade no mês 09/2018, presume-se que o estoque final de mercadorias no depósito foi zerado. Portanto, a não computação das saídas e retornos para depósito fechado não gera distorções, motivo pelo qual, não acato.

No que se refere ao argumento de que ocorreu erro de indicação do estoque no bloco H do SPED, observo que o art. 225 do RICMS/BA, prevê que o livro Registro de Inventário destina-se ao arrolamento das mercadorias, especificações e valores, cujo art. 249, § 1º, III prevê ser informado na DMA, anualmente, no mês de fevereiro, informando os dados relativos aos estoques inicial e final do exercício imediatamente anterior, ou seja, decorridos 60 (sessenta) dias do encerramento do exercício social.

Na situação presente, a fiscalização foi desencadeada no mês 07/2021, (fl. 6), relativa aos exercícios de 2018 a 2020.

Dessa forma, se o contribuinte tivesse informado na EFD de forma equivocada os dados relativos aos estoques finais de 31/12/2018; 31/12/2019 e 31/12/2020, poderia promover a retificação espontânea, o que não ocorreu. Por sua vez, o art. 251, § 2º do RICMS/BA estabelece:

Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

...

§2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

Assim sendo, não tem validade jurídica a retificação da EFD após o início da ação fiscal, tendo em vista que conforme ponderado pelo autuante na informação fiscal, abriria a possibilidade de o contribuinte ajustar os estoques escriturados em conformidade com as omissões apuradas. Por isso, fica rejeitado o pedido para que autorize retificar arquivos ou proceder diligência fiscal para identificar incorreções nos estoques registrados na EFD.

Por fim, o último argumento de que se considerado os erros técnicos da indicação dos estoques na EFD, conduzem ao patamar de perdas normais previsto no art. 3º, § 1º da Port. 445/1998, observo que conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração, alegando a matéria de uma só vez, apresentando as provas documentais de uma só vez, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna.

E o art. 143 do mesmo diploma legal, prevê que “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Por fim, questões relativas ao caráter confiscatório da multa e inconstitucionalidade, observo que falece competência a este colegiado de tal análise, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA, bem como a não aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, I e III do COTEB.

Observo ainda, que o pedido de redução ou cancelamento de multa sob o amparo do art. 158 do RPAF/BA, e § 7º da Lei 7.014/96, não se aplica, primeiro porque o art. 158 do RPAF/BA foi revogado pelo Dec. nº 19.384/2019, e o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 14.183/2019, segundo, por se aplicar a descumprimento de obrigações acessórias, e no caso, as infrações em questão decorrem de descumprimento de obrigação tributária principal.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269198.0027/21-0**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS CLEVAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 249.423,74**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 32.561,95, e de 100% sobre R\$ 216.861,79, previstas no art. 42, II, “d”, VII, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2022.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR